

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführer\_Adresse, vertreten durch Steuerberater\_a, gegen den Bescheid des Finanzamtes\_A vom 17. November 2014 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 17. Dezember 2014 gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 (Ausfertigungsdatum 17. November 2014) wird als unbegründet abgewiesen.  
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

1.a) Der Abgabepflichtige ist Staatsbürger der Staat\_A. Im Februar 2012 kam er nach Österreich zum Zwecke der Arbeitssuche. Seit 5. März 2012 ist er bei der Arbeitgeber\_A nichtselbständig beschäftigt (unbefristeter Dienstvertrag vom 14. Februar 2012). Dem Beschwerdeführer wurden befristete Aufenthalts- und Arbeitsbewilligungen in Österreich, die sogenannte Rot-Weiß-Rot-Karte vorerst ab 25. Februar 2012 und ab 25. Februar 2013 auf jeweils ein Jahr sowie ab 25. Februar 2014 auf drei Jahre erteilt.

Name\_Ehegattin, Ehegattin des Beschwerdeführers, ist seit Februar 2012 bei ihrem Mann in Österreich wohnhaft. Sie ist in Österreich ohne Beschäftigung. Das Ehepaar hat keine Kinder.

Der Abgabepflichtige und seine Ehegattin waren laut Zentralem Melderegister in den Zeiträumen vom 23. Februar 2012 bis 15. März 2012 (bzw. Ehegattin: vom 2. März bis 14. März 2012) in Wohnsitz\_1, vom 15. März 2012 (bzw. Ehegattin: vom 14. März 2012) bis 23. April 2012 in Wohnsitz\_2, sowie vom 23. April 2012 bis 2. Dezember 2014 in Wohnsitz\_3, jeweils mit Hauptwohnsitz gemeldet. Seit 2. Dezember 2014 sind beide in Wohnsitz\_4 mit Hauptwohnsitz wohnhaft (sämtliche Angaben laut Abfrage des Zentralen Melderegisters vom 30. März 2016).

1.b) In der elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2012 vom 12. März 2013 beehrte der Beschwerdeführer ua. Aufwendungen für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten. Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens versagte das Finanzamt\_A im Einkommensteuerbescheid 2012 (mit Ausfertigungsdatum 1. Juli 2013) den Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung und Familienheimfahrten die steuerliche Anerkennung mit der Begründung, der Familienwohnsitz falle mit dem Beschäftigungsort zusammen, da seine Ehegattin mit ihm zusammen in Österreich gemeldet sei. Nach fristgerecht erhobener Berufung vom 15. Juli 2013 gewährte die Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen in der Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2013 antragsgemäß die bis dato noch nicht berücksichtigten Aufwendungen für beitragspflichtige Mitversicherung.

1.c) Mit Schreiben vom 11. Juni 2014 beehrte der Beschwerdeführer die Wiederaufnahme des Einkommensteuerbescheides 2012 gemäß § 299 BAO, da im Rahmen der Erlassung des Einkommensteuerbescheides Aufwendungen für Arbeitsmittel, Reisekosten, für Familienheimfahrten und für doppelte Haushaltsführung nicht als Werbungskosten anerkannt worden wären. Begründend führte der Abgabepflichtige aus, er habe mit 25. Februar 2012 die Erlaubnis erhalten, vorerst ein Jahr in Österreich zu arbeiten. Aufgrund dieser Tatsache sei er gezwungen gewesen, seine Wohnung in ausländische\_Stadt\_B (Staat\_A) zu behalten. Dies insbesondere deshalb, da nicht sicher gewesen wäre, dass die Aufenthalts- und Arbeitsgenehmigung zunächst für ein weiteres Jahr und später längerfristig verlängert werde (befristete Tätigkeit). Es sei ihm daher nicht möglich gewesen, von vornherein den Wohnsitz in eine übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit zu verlegen. Des weiteren sei darauf hinzuweisen, dass mit dem Erlös aus der Veräußerung der Liegenschaft keinesfalls eine gleichwertige Wohnung am bzw. in der Nähe des Beschäftigungsortes gekauft werden könne, dass also grundsätzlich erhebliche wirtschaftliche Gründe gegen die Aufgabe des ausländischen Wohnsitzes sprechen würden (vor allem unter dem Aspekt, dass die Aufenthalts- und Arbeitserlaubnis nur befristet ausgestellt worden wäre). Die Möglichkeit der täglichen Rückfahrt werde aus logischen Gründen nicht weiter begründet. Die angeführten Kosten würden ausschließlich im Zusammenhang mit dem Ort der Erwerbstätigkeit (Miet- und Betriebskosten in Österreich), also im Zusammenhang mit (s)einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen. Die Kosten würden weiters dem Erwerb und der Sicherung der Einnahmen dienen. Die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort

sei/wäre aufgrund der nicht privaten, sondern im öffentlich-rechtlichen Bereich und oben angeführten Gründen (kurzfristige Genehmigung des Aufenthalts und Erteilung der Arbeitserlaubnis) nicht möglich. Da die öffentlich-rechtlichen Gründe schwerer wiegen als private sei davon auszugehen, dass die Kosten der doppelten Haushaltsführung (ua. für Wohnungseinrichtung) jedenfalls zustehen würden. Als Kosten für Familienheimfahrt seien die Flugkosten für ihn und seine Ehegattin nach ausländische\_Stadt\_B als Werbungskosten zu berücksichtigen. Weiters beantrage er die Werbungskosten im Rahmen der Jobsuche (Hotelkosten, 1.000 km Fahrtkosten, Flug ausländische\_Stadt\_B - Wien) als Sonstige Werbungskosten.

Über Vorhalte des Finanzamtes\_A vom 13. August 2014 und 26. September 2014 teilte der Abgabepflichtige mit Schreiben vom 2. September 2014 und 2. Oktober 2014 ua. mit, er habe mit seiner Ehegattin, Name\_Ehegattin, in seiner Eigentumswohnung in ausländische\_Stadt\_B gelebt, welche ihnen als Unterkunft (Hauptwohnsitz) dienen würde. Die Wohnung werde nicht vermietet, da er sich nicht um die Vermietung kümmern könne. Die laufenden monatlichen Kosten hierfür würden insgesamt 766,43 € betragen. Der Abgabepflichtige habe die Rot-Weiß-Rot-Card lediglich befristet (vorerst zweimal lediglich auf ein Jahr, sodann auf drei Jahre, jeweils ohne Gewährleistung oder Garantie auf Verlängerung) erteilt bekommen, sodass ihm eine Aufgabe des Familienwohnsitzes nicht zumutbar gewesen sei. Weder sei aufgrund der Entfernung eine tägliche Rückkehr vom Beschäftigungsort zum Familienwohnsitz noch aufgrund der befristeten Aufenthaltsberechtigungen in den ersten beiden Jahren eine Verlegung des Familienwohnsitzes zumutbar gewesen. Der Verkauf der Wohnung in ausländische\_Stadt\_B (Anschaffungskosten etwas mehr als 50.000,00 €) hätten keinen Ankauf einer gleichwertigen Wohnung in österreichischer\_Ort\_A ermöglicht, sodass aus dem Verkauf ein unverhältnismäßiger Nachteil erwachsen wäre; dies unter dem Aspekt der befristeten Arbeitserlaubnis in Österreich, die ihm uU eine rasche Rückkehr nach ausländische\_Stadt\_B unmöglich gemacht hätte. Im Übrigen werde auf Rz 346 bis 352 LStRI (vorübergehende doppelte Haushaltsführung) verwiesen.

1.d) Das Finanzamt\_A nahm in Folge das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2012 wieder auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 17. November 2014), in welchem die beantragten Bewerbungskosten als Werbungskosten gewährt wurden. Im Übrigen wurde dem Begehren (doppelte Haushaltsführung) mit der Begründung nicht entsprochen, als Familienwohnsitz gelte jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem (Ehe)Partner einen gemeinsamen Haushalt unterhalte, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bilde. Daraus folge, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes der Familie zu finden sein werde. Die vom steuerlichen Vertreter vorgebrachten Einwände könnten aufgrund des gemeinsamen Wohnsitzes mit der Ehefrau in österreichischer\_Ort\_A nicht angewendet werden. Die angeführten Richtlinien seien nur dann anzuwenden, wenn die Ehefrau nicht nach Österreich mitübersiedelt sei.

In der hiergegen fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 17. Dezember 2014 führte der Abgabepflichtige wiederholend aus, sein Recht, in Österreich zu arbeiten, leite sich aus der zeitlich befristeten Erteilung der Rot-Weiß-Rot-Karte ab. Die Ungewissheit des befristeten Aufenthaltes erlaube ihm keine Aufgabe seines Familienwohnsitzes. Er habe seinen Familienwohnsitz in seiner im Jahr 2007 um rund 60.000,00 € gekauften, etwa 60m<sup>2</sup> großen Wohnung in ausländische\_Stadt\_B, wo er bis zur Übersiedlung nach Österreich gelebt habe. Seine Freunde und die restliche Familie würden unverändert in ausländische\_Stadt\_B (Staat\_A) leben. Er könne sich nur auf Sprache\_A oder Englisch (gebrochen)

verständigen. Er habe mit seiner Ehefrau in Österreich eine (sehr) kleine Wohnung gemietet (1 Wohn-/Schlafraum mit Bad und Abstellraum, Wohnfläche insgesamt ca. 30m<sup>2</sup> bis 35 m<sup>2</sup>), in Staat\_A habe er auf rund 60m<sup>2</sup> gewohnt. Die Wohnung in Österreich entspreche daher nicht den Lebensbedürfnissen eines Ehepaares. In Anbetracht dessen, dass nie sicher gewesen sei, dass die Rot-Weiß-Rot-Karte verlängert werde, habe man sich nie nach einer anderen Wohnung umgesehen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei die Frage, ob es einem Arbeitnehmer zuzumuten wäre, seinen Familienwohnsitz zu verlegen, nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen. Davon abgesehen sei es aufgrund der Lebenssituation sicher zumutbar, seinen Familienwohnsitz innerhalb angemessener Frist bzw. bei besserer rechtlicher (zeitlicher - ab Verlängerung der Rot-Weiß-Rot-Karte vom 25. Februar 2014 bis 25. Februar 2017) Absicherung nach Österreich zu verlegen, die Bedingungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung scheinen daher nicht gegeben. Jedoch müsse ihm die Möglichkeit eingeräumt werden - innerhalb einer angemessenen Frist - die doppelte Haushaltsführung zu beenden. Die Vermietung der Wohnung, welche zur Kostendeckung dienen hätte können, werde nicht vorgenommen, da nicht sicher gewesen sei, ob er die Rot-Weiß-Rot-Karte 2012 überhaupt und in Folge verlängert erhalte. Ein Verkauf der Wohnung sei einerseits deshalb ausgeschlossen, da er nach Ablehnung der Verlängerung der Rot-Weiß-Rot-Karte im Falle der Notwendigkeit der Rückkehr nach ausländische\_Stadt\_B wieder in der Wohnung hätte leben müssen, und andererseits, weil selbst durch den Verkauf der Wohnung in keinem Fall eine gleichwertige Wohnung in Österreich angeschafft hätte werden können. Aus diesen Gründen sei es notwendig gewesen, dass er die Wohnung in ausländische\_Stadt\_B aufrecht erhalte und defacto zwei Wohnungen erhalten habe müssen. Dies wäre neben der befristeten Aufenthalts- und Arbeitserlaubnis mit ein Grund dafür, dass er in Österreich keine größere, angemessene Wohnung gemietet habe. Rz 346 der Lohnsteuerrichtlinien sage, dass, wenn die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung (Rz 344 und Rz 345) nicht vorliegen würden, die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden könnten. Der vorübergehende Ansatz von Werbungskosten werde für Verheiratete mit einem Zeitraum von zwei Jahren als angemessen betrachtet. Dieser Zeitraum stimme mit dem Zeitraum der rechtlichen bzw. zeitlichen Befristung der Rot-Weiß-Rot-Karte überein.

1.e) Das Finanzamt\_A wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 10. März 2015 als unbegründet ab und führte hierzu aus, nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne eine Person zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensinteressen haben. Unter persönlichen Beziehungen seien dabei all jene zu verstehen, die jemanden aus in seiner Person liegenden Gründen auf Grund der Geburt, der Staatszugehörigkeit, des Familienstandes und der Betätigungen religiöser und kultureller Art, mit anderen Worten nach allen Umständen, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen, an ein bestimmtes Land binden würden. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens würden im Regelfall die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort bestehen, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebe. Daraus folge, dass der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie zu finden sein wird. Diese Annahme setze allerdings im Regelfall die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus. Der Familienwohnsitz sei also nur bei gemeinsamer Haushaltsführung von ausschlaggebender Bedeutung, nicht bei getrennten Haushalten. Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung komme es auf die Umstände der Lebensführung, wie etwa eine eigene Wohnung, einen selbständigen Haushalt, gesellschaftliche Bindungen, aber auch auf den Pflichtenkreis einer Person und hier insbesondere auf ihre objektive und subjektive Beziehung zu diesem an. Die auf die Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten seien ein bedeutsames quantitatives Kriterium dafür, wo der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer Person bestehe (VwGH 20.6.1990, 90/16/0032; VwGH 18.1.1996, 93/15/0145). Bei einer dauernden Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsortes sei keine private Veranlassung zu unterstellen, wenn der Ehegatte (im Falle der eheähnlichen Gemeinschaft der Partner) des Steuerpflichtigen am Familienwohnsitz steuerlich relevante Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 aus einer aktiven Erwerbstätigkeit in Höhe von mehr als 6.000 Euro (bis Veranlagungsjahr 2012: 2.200 Euro) jährlich erziele (VwGH 24.4.1996, 96/15/0006; VwGH 17.2.1999, 95/14/0059) oder die Einkünfte in Bezug auf das Familieneinkommen von wirtschaftlicher Bedeutung seien (VwGH 20.4.2004, 2003/13/0154). Würden die Einkünfte des (Ehe)Partners höchstens 6.000 Euro (bis Veranlagungsjahr 2012: 2.200 Euro) betragen, jedoch mehr als ein Zehntel der Einkünfte des Steuerpflichtigen ausmachen, komme den Einkünften des (Ehe-)Partners eine wirtschaftliche Bedeutung zu, die aus der Sicht des Steuerpflichtigen die Unzumutbarkeit eines Wechsels des Familienwohnsitzes bewirken könne. Private Veranlassung sei hingegen zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige in anderen Fällen den bisherigen Familienwohnsitz deswegen beibehalte, weil er dort zB ein Eigenheim errichtet habe. Durch die Mitübersiedlung der Ehefrau des Abgabepflichtigen nach Österreich sei ein Familienwohnsitz am Beschäftigungsort (österreichischer\_Ort\_A) begründet worden. Die Berücksichtigung, auch einer vorübergehenden doppelten Haushaltsführung, sei aufgrund des gemeinsamen Familienwohnsitzes mit der Ehefrau

in österreichischer\_Ort\_A nicht möglich. Die im Beschwerdeschreiben angeführten Rz 344 und Rz 345 der Lohnsteuerrichtlinien würden aufgrund des gemeinsamen Familienwohnsitzes in Österreich nicht zur Anwendung kommen. Da auch keine befristete Entsendung des Arbeitgebers nach Österreich vorliegen würde, sei die Beschwerde abzuweisen (siehe händische Bescheidbegründung vom 10. März 2015).

Mit dem mit 15. Dezember 2014 datierten Schreiben (eingegangen beim Finanzamt am 10. April 2015) in Verbindung - nach Mängelbehebungsauftrag vom 22. April 2015 - mit dem Schreiben vom 5. Mai 2015 begehrte der Abgabepflichtige fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Ergänzend führte der Beschwerdeführer hierzu aus, erhebliche wirtschaftliche Gründe hätten gegen die Aufgabe des ausländischen Wohnsitzes (vor allem unter dem Aspekt, dass die Aufenthalts- und Arbeitserlaubnis nur befristet ausgestellt worden wäre) gesprochen. Es wäre daher für ihn notwendig gewesen, die Wohnung in ausländische\_Stadt\_B aufrecht zu erhalten und defacto zwei Wohnungen erhalten zu müssen. Aufgrund der Ungewissheit, wie lange die Tätigkeit bzw. das Dienstverhältnis überhaupt dauern werde, sei ihm die Aufgabe des Familienwohnsitzes in ausländische\_Stadt\_B nicht zumutbar gewesen. Der Umstand, dass seine Ehegattin mit nach Österreich gezogen sei, lasse wenig Rückschlüsse hinsichtlich seiner engsten persönlichen Beziehungen zu, vor allem nicht hinsichtlich eines möglichen Familienwohnsitzes. Aufgrund der in Österreich angeschafften Gegenstände sei davon auszugehen, dass die Eheleute nicht davon ausgegangen seien, in Österreich Arbeit zu finden. Sie hätten den ganzen Hausstand in Staat\_A zurückgelassen, die Wohnung nicht aufgegeben, auch nicht vermietet, um eine Rückkehrmöglichkeit zu haben. Die Annahme, dass allein durch die Anwesenheit der Ehefrau ein Familienwohnsitz begründet werde, sei daher abzulehnen. Im Gegenteil sei davon auszugehen, dass aufgrund der vorliegenden Sachverhalte, wie des beschränkten rechtlichen und zeitlichen Aufenthaltes in Österreich, der Nichtaufgabe und Nichtvermietung der Wohnung in Staat\_A (wegen der Rückkehrmöglichkeit), der Auswahl einer kleinen, nicht angemessenen Wohnung in Österreich, des Umstandes, dass seine Familie und Freunde unverändert in ausländische\_Stadt\_B leben würden, den nicht vorhandenen Sprachkenntnissen von ihm und seiner Frau, die engsten persönlichen Beziehungen beider unverändert in ausländische\_Stadt\_B gegeben seien und damit der Familienwohnsitz zumindest für einen Übergangszeitraum dort gegeben sei. Allein es sei keinerlei private Veranlassung für die Aufrechterhaltung des Familienwohnsitzes gegeben, denn er erhalte nicht aus privaten Gründen seinen bisherigen Familienwohnsitz bei. Die Gründe seien primär im Österreichischen Aufenthalts- und Ausländerbeschäftigungsgesetz bzw. in den Bestimmungen für den Erwerb der Rot-Weiß-Rot-Karte zu suchen. Es stelle sich zudem die Frage, inwieweit dem Grunde nach eine Differenz in den Sachverhalten bestehe, wenn jemand für eine bestimmte Dauer (befristet) entsendet werde und andererseits jemand nur eine befristete (und in der Regel kürzere) Aufenthalts- und Arbeitserlaubnis für Österreich erhalte, wobei im Fall der Entsendung Rz 343 LStRI sage, dass "angesichts einer absehbaren befristeten Entsendung an einen anderen Beschäftigungsort es dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar

ist, den gewählten Familienwohnsitz aufzugeben. Es ändert an dieser Unzumutbarkeit nichts, wenn die Familie des Beschwerdeführers ihn auf die Dauer seiner Entsendung an den Beschäftigungsort begleitet. Durch den absehbar vorübergehenden Aufenthalt der Familie des Beschwerdeführers am Ort seiner vorübergehenden Beschäftigung wurde der Familienwohnsitz am Heimatort nicht aufgegeben, sodass der Berücksichtigung von Werbungskosten für die Haushaltsführung am Beschäftigungsort das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 insoweit nicht entgegensteht, als die mit der Haushaltsführung am Beschäftigungsort verbundenen Auslagen die Person des Steuerpflichtigen betreffen." Der Unterschied zwischen einer befristeten Entsendung, bei welcher die Familienangehörigen den Steuerpflichtigen an den Beschäftigungsort begleiten könnten, bei der der Zeitraum der Tätigkeit bekannt sei und der gewählte Familienwohnsitz nicht aufgegeben werde (siehe Rz 343 LStRI), und den wesentlich strengeren Kriterien für die Erlangung der Rot-Weiß-Rot-Karte verbunden mit der Ungewissheit, ob und wie lange man in Österreich bleiben und arbeiten dürfe, sei erheblich. Dies müsste bei einer befristeten Entsendung ähnlichen Fällen wie der der Arbeitserlaubnis aufgrund der Rot-Weiß-Rot-Karte jedenfalls dazu führen, dass der Familienwohnsitz kurzfristig nicht aufgegeben werde und Familienangehörige den Steuerpflichtigen begleiten könnten. Ein Vergleich und eine Bewertung bzw. Beurteilung der nahezu identen Sachverhalte werde in der Bescheidbegründung nicht vorgenommen, allein der Grund, dass keine Entsendung vorliege, sei Begründung genug. Allein die Tatsache, dass ein entsendeter Dienstnehmer unverändert dem Sozialversicherungsregime des Entsendestaates unterliege, dieser weiterhin enge Kontakte zum Dienstgeber unterhalte, der Abgabepflichtige jedoch keinerlei wirtschaftlichen oder sozialen und auch rechtlichen Rückhalt habe, sei in keiner Weise gewürdigt und spreche dafür, dass ihm die Aufgabe des Familienwohnsitzes bei einer befristeten Tätigkeit am Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne und ihn seine Ehegattin trotzdem begleiten könne. Rz 346 der LStRI sage weiters, "Liegen die Voraussetzungen für eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung (Rz 344 und Rz 345) nicht vor oder sind sie weggefallen (zB (Ehe)Partner beendet seine berufliche Tätigkeit), können die Kosten für eine beruflich veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts am Beschäftigungsort vorübergehend als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dabei ist von einer angemessenen Frist auszugehen, die sich nach den Möglichkeiten der Beschaffung eines Familienwohnsitzes (bei Alleinstehenden eines Wohnsitzes) im Einzugsbereich des Beschäftigungsortes orientiert." Im vorliegenden Fall betrage diese Frist zwei Jahre, denn nach diesen zwei Jahren sei für ihn durch die Gewährung der Aufenthalts- und Arbeitserlaubnis um weitere drei Jahre Rechtssicherheit geschaffen worden, er könne nun auf die Situation angemessen reagieren (Vermietung der Wohnung in ausländische\_Stadt\_B). Dieser Zeitraum werde auch in Rz 346 für verheiratete Paare als angemessen angesehen. Es würden daher überwiegend keine privaten Gründe für die Beibehaltung einer doppelten Haushaltsführung vorliegen und seien diese nach der zweiten Verlängerung der Rot-Weiß-Rot Karte im Februar 2014 (Verlängerung um drei Jahre) jedenfalls weggefallen, weshalb die Anerkennung der

Kosten für eine beruflich (jedenfalls nicht privat) veranlasste Begründung eines zweiten Haushalts beantragt werde.

2.) Über die Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

2.a) Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Beschwerdeführer berechtigt ist, zum einen seine Aufwendungen (Wohnungsmiete, Betriebskosten, Maklergebühr, Wohnungseinrichtung) für die von ihm mit seiner Ehegattin ab April 2012 bewohnten Wohnung in Wohnsitz\_3, als Kosten der Doppelten Haushaltsführung sowie zum anderen seine Reisekosten nach ausländische\_Stadt\_B (Dezember 2012) als Kosten für Familienheimfahrten, sohin als Werbungskosten geltend zu machen oder nicht.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Der Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037; VwGH 24.4.1996, 96/15/0006). Unter "Mittelpunkt der Lebensinteressen" ist jener Ort zu verstehen, zu dem der Steuerpflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Indizien sind Beruf, Familie, Religion, Kultur, persönliche Interessen und Neigungen – entscheidend ist das Gesamtbild, wobei das Überwiegen den Ausschlag gibt.

Unter persönlichen Beziehungen sind dabei all jene zu verstehen, die jemand aus in seiner Person liegenden Gründen auf Grund der Geburt, der Staatsangehörigkeit, des Familienstandes und der Betätigungen religiöser und kultureller Art, mit anderen Worten nach allen Umständen, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen, an ein bestimmtes Land binden (VwGH 20.6.1990, 90/16/0032; VwGH 21.1.1998, 95/16/0228 ). Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bestehen im Regelfall die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebt. Die auf die Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten sind ein bedeutsames quantitatives Kriterium dafür, wo der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer Person besteht (VwGH 18.1.1996, 93/15/0145). Allein mit der Meldung des Hauptwohnsitzes kann die Annahme des Mittelpunktes der Lebensinteressen nicht begründet werden (VwGH 28.10.2014, 2010/13/0169). Im Ergebnis befindet sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person in der Regel dort, wo diese mit ihrer Familie lebt (BFG 22.8.2014, RV/3100040/2011; Jakom/Marschner, EStG 2015, § 1 Rz. 20f).

Unterhält der Steuerpflichtige neben seinem Familienwohnsitz einen zweiten Wohnsitz am Ort der Erwerbstätigkeit, dann sind die Aufwendungen für den zweiten Wohnsitz als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn der zweite Wohnsitz (Doppelwohnsitz)



beruflich bedingt ist (VwGH 29.1.1998, 96/15/0171). Liegt der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort, dann können die (Mehr-)Aufwendungen für eine „doppelte Haushaltsführung“ (wie zB für die Wohnung am Beschäftigungsort und die Kosten der Familienheimfahrten) nur steuerlich berücksichtigt werden, wenn die doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt ist bzw. eine Wohnsitzverlegung in übliche Entfernung vom Ort der Erwerbstätigkeit nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Ist die Wahl oder die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb der üblichen Entfernung vom Beschäftigungsort hingegen auf der privaten Sphäre zuzuordnende Gründe zurückzuführen, sind die daraus entstandenen Aufwendungen nicht abzugsfähig (VwGH 30.1.1991, 90/13/0030).

Doppelte Haushaltsführung ist beruflich veranlasst und daher abzugsfähig, wenn aufgrund der Entfernung des Betriebs-/Tätigkeitsorts eine tägliche Rückkehr an den (Familien)Wohnsitz nicht zugemutet werden kann und die Beibehaltung des Familienwohnsitzes nicht privat veranlasst ist (schönere Landschaft, Freundeskreis, „gesündere“ Luft) oder die Verlegung des Familienwohnsitzes nicht zugemutet werden kann (VwGH 27.2.2008, 2005/13/0037). Momente bloß persönlicher Vorliebe für die Beibehaltung des Familienwohnsitzes reichen nicht aus (VwGH 3.8.2004, 2000/13/0083; Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 16 Tz. 200/1ff; Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 20 Anm. 13 Doppelte Haushaltsführung).

2.b) Der Abgabepflichtige und seine Ehegattin waren seit zumindest 23. Februar 2012 (Beschwerdeführer) bzw. 2. März 2012 (Ehegattin) in Österreich wohnhaft und begründeten spätestens am 23. April 2012 in Wohnsitz\_3, einen gemeinsamen Hausstand. Mit dem auf drei Jahren befristet abgeschlossenen Mietvertrag vom 31. März 2012 mietete der Abgabepflichtige in Wohnsitz\_3, eine möblierte Wohnung, bestehend aus Vorraum, Wohn/Schlafzimmer, Küche, Abstellraum, BAD/WC und Balkon, beginnend mit 1. April 2012.

Nach der gegebenen Aktenlage war das Ehepaar\_Nachname im streitgegenständlichen Zeitraum ab März 2012 (zeitlich) überwiegend in Österreich an ihren jeweiligen Wohnsitzen aufhältig; sie kehrten lediglich am 29. Dezember 2012 für neun Tage (Rückflug 6. Jänner 2013) nach ausländische\_Stadt\_B zurück (siehe Aufstellung "Kosten Familienheimfahrten - einmalige Heimreise"). Der Abgabepflichtige ist seit 5. März 2012 in Österreich nichtselbständig beschäftigt (siehe unbefristeter Dienstvertrag mit Arbeitgeber\_A vom 14. Februar 2012); Name\_Ehegattin ging im Jahr 2012 keiner Berufstätigkeit nach, war jedoch (spätestens) ab März 2012 bei ihrem Mann in Österreich ununterbrochen wohnhaft. Die Ehepartner hatten im strittigen Jahr 2012 weder in Österreich noch in der Staat\_A (unterhaltspflichtige) Kinder (siehe das unstrittige Vorbringen des Beschwerdeführers, insbesondere im Schreiben vom 17. Dezember 2014).

Aufgrund der vorliegenden Aktenlage besteht für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel hieran, dass der Abgabepflichtige in dem streitgegenständlichen Zeitraum mit seiner Ehegattin seinen Familienwohnsitz in Österreich, nämlich in Wohnsitz\_3, begründet hatte, hatte er doch zu diesem aufgrund der dort mit seiner Ehegattin verwirklichten

gemeinsamen Lebens- und Haushaltsführung sowie seiner (ausschließlichen) Berufstätigkeit in Österreich die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen. Der Abgabepflichtige suchte im Jahr 2012 seinen Wohnsitz in ausländische\_Stadt\_B nur einmal kurzfristig (für insgesamt neun Tage) auf; eine wirtschaftliche Beziehung bestand nach dem Beschwerdevorbringen an diesem nicht. Der Mittelpunkt der Lebensinteressen einer Person liegt in der Regel dort, wo dieser mit seiner Familie dh. im gegebenen Fall mit seiner Ehegattin (überwiegend) lebt, hat doch ein Ehepartner zweifellos in einer aufrechten Lebensgemeinschaft die engeren persönlichen Beziehungen zu dieser als zu seinen Verwandten oder zu seinem Freundeskreis.

Der Abgabepflichtige lebte (ab April 2012) unstrittig mit seiner Ehegattin Name\_Ehegattin in Wohnsitz\_3, Österreich. Nachdem das Ehepaar kinderlos ist, befand sich sohin sein engster Familienkreis bei ihm in Österreich. Durch die ununterbrochene Anwesenheit seiner Ehegattin pflegte dieser sohin seine engeren persönlichen Beziehungen in Österreich als zu seinem in ausländische\_Stadt\_B bestehenden Freundeskreis und Verwandten. Gesellschaftliche Kontakte mit in getrennten Haushalten lebenden Angehörigen und Freunden führen zu keinem steuerlich relevanten (Familien)Wohnsitz in ausländische\_Stadt\_B. Dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen kann daher nicht gefolgt werden, zumal fehlende Sprachkenntnisse in Österreich auch nicht geeignet sind, der Schaffung des Familienwohnsitzes in Österreich entgegen zu wirken bzw. ausschlaggebende und stärkere Bindungen in ausländische\_Stadt\_B ausreichend zu begründen.

Ergänzend wird bemerkt, dass dem Abgabepflichtigen nach dem Dienstvertrag vom 14. Februar 2012 bereits vor Dezember 2012 Urlaubsansprüche zugekommen sind, sodass auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer erstmals im Dezember 2012 nach ausländische\_Stadt\_B reiste, gegen enge persönliche Beziehungen zu in der Staat\_A wohnhaften Personen spricht. Bei einem im Jahr 2012 noch bestehendem aufrechten Familienwohnsitz oder Mittelpunkt der Lebensinteressen in ausländische\_Stadt\_B wäre eine zeitlich früher unternommene Reise oder mehrmalige Reisen naheliegender als eine erstmalige Fahrt nach erst über acht Monaten Aufenthalt in Österreich.

Das Vorbringen, er habe in der Staat\_A seinen Wohnsitz nie aufgegeben, verhilft der Beschwerde zu keinem Erfolg, kann doch allein mit dem Umstand der Beibehaltung der Wohnung (keine Veräußerung oder Vermietung) nicht die Annahme des Familienwohnsitzes oder des Mittelpunktes der Lebensinteressen begründet werden. Das bloße Vorhandensein eines Wohnsitzes im Ausland reicht noch nicht aus, dort den gewöhnlichen Wohnsitz zu begründen, wenn die betreffende Person (zeitlich) überwiegend in Österreich mit ihrer Familie aufhältig ist. Wenngleich zutreffend sein wird, dass der Abgabepflichtige - im Vergleich zu seiner in der Staat\_A gelegenen Wohnung - in Österreich über eine kleinere möblierte Wohnung verfügte, sind diese Ausführungen nicht geeignet, einen Zweifel hieran zu begründen, dass die angemietete Wohnung den Lebensbedürfnissen des Abgabepflichtigen (und seiner Ehegattin) entsprochen hat. Andernfalls wäre nämlich für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar, dass die Ehepartner zeitlich überwiegend an dem österreichischen Wohnsitz aufhältig gewesen

sind. Des weiteren hat der Beschwerdeführer auch nach Erteilung seiner auf drei Jahre befristeten Rot-Weiß-Rot-Karte (am 25. Februar 2014) seinen Wohnsitz noch bis zum 2. Dezember 2014, sohin noch über neun Monate, in Wohnsitz\_3, aufrecht erhalten; hätte diese Wohnung tatsächlich nicht seinen Lebensbedürfnissen entsprochen, so wäre ein Umzug unzweifelhaft früher vorgenommen worden. Im Übrigen vermag eine - gegenüber jener in ausländische\_Stadt\_B - kleinere Wohnung in österreichischer\_Ort\_A auch nichts am Umstand zu ändern, dass der Abgabepflichtige im April 2012 seinen Familienwohnsitz in Österreich begründet hat.

Die Beibehaltung des Wohnsitzes bzw. der Wohnung in der Staat\_A (einschließlich die hiermit verbundenen Kosten) war ab der Begründung des Familienwohnsitzes in Österreich ausschließlich privat veranlasst. Durch den gemeinsamen Wohnsitz der Ehegatten in Österreich bestand kein beruflicher Zusammenhang zu diesem Wohnsitz in ausländische\_Stadt\_B. Wird eine Wohnung außerhalb des Beschäftigungsortes (nur für gelegentliche Aufenthalte) beibehalten, so verliert dieser Wohnsitz steuerlich den Status eines ständigen Haushaltes und bildet ohne Vorliegen von objektiv bedeutsamen Umständen keinen Mittelpunkt der Lebensinteressen. Hieran vermag auch nichts der behauptete Umstand zu ändern, dass mit dem Erlös aus dem Verkauf der Wohnung in ausländische\_Stadt\_B in Österreich kein adäquater Wohnsitz erworben werden hätte können.

Das Beschwerdevorbringen, dem Abgabepflichtigen wäre im Jahr 2012 lediglich eine (für ein Jahr) befristete Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung erteilt worden, sodass diesem die Verlegung des Familienwohnsitzes von ausländische\_Stadt\_B nach Österreich nicht zugemutet werden könne, kann der Beschwerde zu keinem Erfolg verhelfen, hat der Abgabepflichtige seinen Familienwohnsitz doch bereits durch die mit seiner Ehegattin gemeinsam in Wohnsitz\_3, vorgenommene Wohnsitzbegründung von ausländische\_Stadt\_B nach Österreich verlegt. Die von der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung entwickelten Grundsätze der Zumutbarkeit der Familienwohnsitzverlegung stehen einer tatsächlich erfolgten Familienwohnsitzbegründung am Ort der Beschäftigung nicht entgegen. Dem Abgabepflichtigen kann im vorliegenden Fall die (unter Verweis auf die Lohnsteuerrichtlinien) begehrte Frist auf eine angemessene Wohnsitzverlegung schon aus praktischen Gründen nicht gewährt werden, da der Familienwohnsitz bereits (spätestens im April 2012) an den Beschäftigungsort verlegt wurde und somit eine Verlegung nicht mehr erst nach Ablauf einer angemessenen Frist vorgenommen werden kann.

Ergänzend wird zudem bemerkt, dass der Abgabepflichtige bereits im Jahr 2012 offensichtlich selbst von einer über den Zeitraum eines Jahres hinausgehende Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung ausgegangen ist, da zum einen der Dienstvertrag bei der Arbeitgeber\_A vom 14. Februar 2012 unbefristet und zum anderen der Mietvertrag vom 31. März 2012 auf drei Jahre befristet abgeschlossen wurden. Beide Verträge nehmen keinen Bezug auf den vorgebrachten Umstand einer befristeten

Aufenthaltsbewilligung und sehen demzufolge keine vorzeitige Vertragsbeendigung bzw. -kündigungsmöglichkeit für den Fall einer Verweigerung einer Verlängerung der Rot-Weiß-Rot-Karte vor. Für das Bundesfinanzgericht steht außer Zweifel, dass der Abgabepflichtige (zumindest) im Mietvertrag durch eine entsprechende Befristung oder durch eine Kündigungsvereinbarung für diesen Fall vorgesorgt hätte, wäre für diesen im Jahr 2012 die neuerliche Verlängerung der Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung für Österreich über den Zeitraum nach 24. Februar 2013 hinaus zweifelhaft gewesen. Andernfalls hätte diesem nämlich ein aufrechtes Mietverhältnis mit Mietzinszahlungsverpflichtungen ohne faktische Möglichkeit der Wohnungsnutzung (vertragliches Verbot einer Untervermietung) gedroht. Zum Unterschied zu der vom Abgabepflichtigen angesprochenen Rz 343 LStRI lag im gegebenen Fall sohin kein befristeter Aufenthalt mit anschließender fest stehender Rückkehr, sondern eine (erwartete) unbefristete Tätigkeit in Österreich vor. Abweichend von Rz 343 LStRI führt damit die Begleitung der Ehegattin (als Familie des Steuerpflichtigen) an den Beschäftigungsort zu einer Familienwohnsitzbegründung in Österreich, da im streitgegenständlichen Fall weder ein absehbar vorübergehend befristeter Aufenthalt noch eine absehbar feststehende Rückkehr an den alten Familienwohnsitz gegeben sind.

Zusammenfassend ist auszuführen, dass der Abgabepflichtige (spätestens) im April 2012 mit der Begründung seines Wohnsitzes in Wohnsitz\_3, seinen Familienwohnsitz nach Österreich verlegt hat. Die Führung des gemeinsamen Haushaltes mit seiner Ehegattin in österreichischer\_Ort\_A sowie das Fehlen jeglicher ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu ausländische\_Stadt\_B, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, begründen die stärksten persönlichen Beziehungen des Abgabepflichtigen zu Österreich. Nachdem Aufwendungen für eine Doppelte Haushaltsführung sowie Familienheimfahrten steuerlich lediglich bis zur Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsort geltend gemacht werden können, kann der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein. Kosten des Wohnsitzes (ua. Mietzins- und Betriebskostenzahlungen) unterliegen dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG.

3.) Zulässigkeit einer Revision: Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur betreffend die doppelte Haushaltsführung, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Innsbruck, am 21. April 2016